

16. *Паращенко Л. І.* Законодавчі перспективи реалізації державних гарантій права на освіту щодо учнів приватних шкіл / Л. І. Паращенко // Державне управління: Теорія і практика. – 2009. – № 2. – С. 1–7.

17. *Форкун І. В.* Організаційно-економічний механізм фінансування освіти в Україні / І. В. Форкун, А. В. Крук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 6. – .

Т. 4. – С. 342–346.

18. *Шилова В. І.* Державне регулювання ринку освітніх послуг в Україні : автореф. дис. ... к. держ. упр. : спец. 25.00.02 “Механізми державного управління” / В. І. Шилова. – Запоріжжя, 2007. – 20 с.

19. Щодо розширення автономії навчальних закладів: лист МОМолодьспорт України від 1.06.2011 р. № 1/9-423. – Режим доступу : <http://mon.gov.ua/index.php/ua/pro-ministerstvo/normativno-pravova-baza>.

20. *Якубовський Р. В.* Фінансування освіти: правовий зміст, поняття та види / Р. В. Якубовський // Держава і право. – 2009. – № 4. – С. 410–415.

21. International Standart Classification of Education. ISCED, 1997 / UNESCO. – Режим доступу : [www.uis.unesco.org/en/pub/pub](http://www.uis.unesco.org/en/pub/pub).

*Надійшла до редколегії 07.02.2013 р.*

УДК 65.012.7

*Д. А. КРАСНІКОВ*

### **ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК МЕХАНІЗМ ВИЯВЛЕННЯ ЗБИТКІВ, ЗАВДАНИХ ДЕРЖАВІ**

*Проаналізовано специфіку фінансового контролю за використанням державних коштів. Виділено види його здійснення та особливості організації на державному рівні. Означено можливості фінансового контролю в частині виявлення порушень, що призвели до збитків, завданих державі. Розглянуто стан нормативної бази України щодо розрахунку відповідних збитків.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, збитки завдані державі, державні кошти, закупівлі.

*The article analyzed specifics of financial control for use of state funds, as well as distinguished the types of financial control execution and peculiarities of its organization at the state level. There has been determined a possibility of financial control in detection of violations that caused losses to the state. Finally, there has been analyzed the state of the Ukrainian regulatory framework concerning calculation of losses.*

**Key words:** financial control, state losses, state funds, procurement.

Фінансовий контроль – це одна із основних функцій держави, що забезпечує умови нормального функціонування її фінансової системи. Ринкові умови, в яких на сьогодні розвивається Україна, не відміняють необхідності систематичного контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій та установ усіх форм власності, а навпаки – за цих умов особлива увага повинна приділятися контролю саме за використанням державних фінансових ресурсів, адже держава повинна діяти як фінансово-ефективний механізм.

Фінансовий контроль застосовується всіма розвинутими країнами тією мірою, якою він продиктований необхідністю забезпечення дотримання законів, захисту інтересів держави і громадян, але при цьому не маючи негативного впливу на поставлені цілі перед фінансовою системою країни.

Значний внесок у розвиток теорії фінансового контролю зроблено такими вченими-економістами: М. Білухою, І. Белобжецьким, О. Василюком, В. Опарінім, І. Стефанюком, В. Шевчуком, В. Бурцевим; та вченими-юристами: Л. Вороновою, О. Горбуновою, В. Ключковим, Т. Сараскіною, Н. Хімічовою, А. Латинцевим та ін.

Сучасні вітчизняні дослідники сфери фінансового контролю основну увагу приділяють розвитку та становленню фінансового контролю в системі державного управління України. Так, у працях Г. Дмитренко, О. Жадана, С. Клімової розглянуто фінансовий контроль як один із механізмів у системі забезпечення максимальної економії та ефективності витрачання державних коштів і збереження матеріальних ресурсів держави. Проте в більшості випадків у наукових працях зазначених учених проводиться дослідження питань здійснення фінансового контролю та його розвитку в Україні, при цьому не розглядається його подальша реалізація, а саме вплив фінансового контролю на встановлення та визначення збитків, завданих державі, та те, що він є основним механізмом для виявлення та відшкодування цих збитків і, відповідно, притягнення до відповідальності винних в їх нанесенні осіб.

З огляду на зазначене, метою даної статті є вивчення питань здійснення фінансового контролю як механізму виявлення порушень законодавства, що призводять до збитків держави та можливості подальшого відшкодування нанесених збитків.

Фінансовий контроль – це особлива функція фінансів, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності та ефективності управління фінансовими ресурсами, а за наявності таких відхилень – своєчасне прийняття відповідних коригуючих і превентивних заходів. Володіючи вартісним характером, він, на відміну від інших видів контролю, має місце в усіх сферах суспільного відтворення і супроводжує весь процес руху грошових фондів [12].

Аналізуючи сучасний стан фінансового контролю в частині витрачання державних коштів в Україні, умовно його можна розділити на три структурні рівні: внутрішній контроль; аудиторський контроль; державний контроль.

Внутрішній контроль – це, в першу чергу, самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі

рішень даної організації. Що стосується державних органів, то їх система внутрішнього контролю визначається на рівні держави.

Аудиторський контроль – це незалежний фінансовий контроль, що реалізується через перевірку даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Державний контроль – це законодавчо встановлена діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів з виявлення та попередження помилок і зловживань в управлінні державними грошовими та іншими матеріальними ресурсами (капіталами), а також такими, що використовуються в господарській діяльності та відчужуваними нематеріальними об'єктами державної власності, що призводять до прямої або непрямой фінансової та/або матеріальної шкоди державі; недотримання фінансово-господарського, в тому числі бюджетного, законодавства; недоліків в організації систем управління (у тому числі внутрішнього контролю) фінансово-господарською діяльністю державних органів та підприємств [11].

Якщо розглядати фінансовий контроль саме як механізм виявлення збитків, завданих державі, то в першу чергу необхідно дослідити поняття “збитки” та його відмінність від поняття “втрати”. За Господарським і Цивільним кодексами України, під збитками розуміють витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також неoderжані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною, в тому числі додаткові витрати управленої сторони [13; 14]. При цьому, під втратами маються на увазі матеріальні втрати, тобто фактичні, а під збитками – їх грошовий еквівалент. Отже, поняття “збитки” – це, в першу чергу, кошти, в які буде оцінено будь-які негативні події, до яких призвели відповідні порушення законодавства.

У подальшому, розглядаючи фінансовий контроль як механізм виявлення збитків, завданих державі, слід розуміти, що мова йде саме про кошти і зауважити, що в Україні використання державних коштів регулюється Законом України “Про здійснення державних закупівель” [1]. Цей Закон встановлює правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

Відповідно до зазначеного Закону, контроль у сфері державних закупівель у межах своїх повноважень, визначених Конституцією та законами України, здійснюють Рахункова палата, Антимонопольний комітет України, Державна фінансова інспекція України, Державна служба статистики України.

Кожен із наведених органів має свої, визначені законами повноваження, в частині здійснення контролю у сфері витрачання державних коштів. Проте, якщо розглядати практичний аспект контролю у даній сфері, то необхідно зупинитись на практиці Державної фінансової інспекції України.

Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням

державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектора економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували в періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи [2].

Відповідно до Положення про Державну фінансову інспекцію України [8], Держфінінспекція України відповідно до покладених на неї завдань здійснює державний фінансовий контроль за таким:

– використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували в періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

– дотриманням законодавства про державні закупівлі [10].

При цьому державний фінансовий контроль здійснюється шляхом проведення інспектування у формі планових і позапланових ревізій, державного фінансового аудиту та перевірки державних закупівель [2].

Кожен із наведених видів державного фінансового контролю є окремим напрямком і його проведення визначається окремими нормативно-правовими актами. Однак при здійсненні будь-якого з видів державного фінансового контролю є можливість виявити та встановити порушення, що призвели до збитків держави.

Так, інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, згідно з Порядком проведення

інспектування [5], яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних в їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Питання, що перевіряються під час проведення інспектування, можуть включати і перевірку закупівель за державні кошти.

Під час проведення інспектування головною метою є встановлення вже скоєних порушень і в разі неможливості їх виправити – здійснення аналізу та розрахунку збитків, завданих державі та притягнення до відповідальності винних у цьому осіб.

Основними завданнями державного фінансового аудиту є сприяння забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності. Тобто державний фінансовий аудит направлений на попередження порушень та виправлення їх на етапі, коли ще не завдано збитків державі, і проводиться згідно з Порядком проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій [4].

Перевірка державних закупівель на сьогодні, може здійснюватись окремо від інших видів контролю і проводиться відповідно до Порядку проведення перевірок державних закупівель [9]. Зазначений вид фінансового контролю направлений саме на перевірку правомірності витрачання державних коштів і охоплює найбільш широку сферу, пов'язану із їх використанням, а відповідно, і їх втратами, в результаті порушення законодавства.

Крім того, у зв'язку з останніми змінами, внесеними до Закону України "Про здійснення державних закупівель", в Україні запроваджено новий вид контролю за дотриманням законодавства у сфері витрачання державних коштів, а саме моніторинг закупівель.

Моніторинг закупівель – це систематичне спостереження за проведенням замовниками процедур державних закупівель з метою аналізу їх ефективності та належного дотримання законодавства у сфері державних закупівель [1].

Зазначений процес передбачає перевірку дотримання законодавства у сфері державних закупівель у процесі їх здійснення і направлений на попередження порушень, а відповідно, і недопущення втрат державних коштів. Практика такого контролю запозичена в європейських держав, де останнім часом більше уваги приділяється саме запобіганню порушень. Проте в Україні це відносно новий напрямок, що лише починає розвиватись.

Таким чином, проаналізувавши всі напрямки контролю, що проводиться для попередження та встановлення порушень законодавства у сфері використання ресурсів держави та витрачання її коштів, можна підбити підсумок, що при застосуванні будь-якого виду контролю є можливість, за результатами встановлених порушень, виявити збитки, завдані державі, а при попередженні порушень передбачити збитки, що можуть бути завдані. Проте в Україні досі законодавчо не врегульовано питання саме розрахунку збитків у сфері витрачання державних коштів.

Так, у процесі формування законодавства України у сфері державних закупівель було створено декілька нормативних документів, які використовували окремі алгоритми розрахунку збитків, завданих державі. Вони побудовані на різних принципах залежно від виду встановленого порушення та його наслідків. Як показує їх аналіз, механізми виявлення та відшкодування збитків, по-перше, чергу залежать від сфери, в якій відбувається зазначений процес, а по-друге, від законодавчого обґрунтування застосування цих механізмів [10].

Однак на сьогодні в Україні відсутній нормативний документ, що визначає механізм розрахунку збитків у сфері державних закупівель. Є декілька нормативних актів, що визначають порядок розрахунку збитків і втрат у конкретному випадку правопорушення, наприклад Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [6] або в галузевому напрямку такі, як Порядок визначення розміру і відшкодування збитків, завданих енергопостачальнику внаслідок викрадення електричної енергії [7] та Методика обчислення розміру збитків від забруднення нафтою [3].

Такою є ситуація у сфері державних закупівель, а по суті це та сфера, що залучає найбільшу кількість державних коштів, призводить до неоднозначного трактування визначення збитків та встановлення їх розміру. А враховуючи, що неможливість розрахувати збитки призводить до відсутності можливості їх відшкодувати, можна з упевненістю говорити про те, що така ситуація в державі сама по собі призводить до втрачання державних коштів.

Отже, до вищевикладеного можна додати, що розвиток фінансового контролю в Україні передбачає забезпечення різних видів і форм контролю, що можуть бути застосовані для перевірки будь-якої галузі економіки країни та всього процесу витрачання державних коштів. Результатом їх застосування є встановлення порушень, які в багатьох випадках, призводять або можуть призвести до втрат або збитків.

Аналіз нормативних документів щодо порядку проведення фінансового контролю засвідчив, що кожен напрямок контролю в Україні забезпечений нормативно-правовою базою, яка постійно розвивається та вдосконалюється, переймаючи досвід європейських країн. Проте що стосується механізмів розрахунку та відшкодування збитків, завданих державі, які є результатом здійснення того ж самого фінансового контролю, то проблема полягає у відсутності нормативного документа, що урегулював би цю сферу. Якщо державний фінансовий контроль дозволяє виявляти і фіксувати порушення, то, на жаль, відсутність нормативного документу, що дозволив би однозначно визначитись із методикою розрахунку збитків, завданих державі, не дозволяє відповідно завершити цей процес.

Затвердження методики розрахунку збитків, завданих державі, у сфері витрачання державних коштів наразі б поклато край неоднозначному трактуванню таких збитків та можливості їх розрахунку і забезпечило б належний результат здійснення фінансового контролю.

Таким чином, створення зазначеного нормативного документу дозволить досягти максимальної дієвості фінансового контролю та його ефективності у сфері витрачання державних коштів.

Крім того, одночасно із розвитком правового поля визначення збитків потребує детального опрацювання і процес створення та розвитку механізмів подальшого їх відшкодування і притягнення, винних у цьому осіб до відповідальності.

Література:

1. Про здійснення державних закупівель : Закон України від 1.06.2010 р. № 2289-VI. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Методика обчислення розміру збитків від забруднення нафтою : постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.2003 р. № 631. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
4. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 506. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Порядок визначення розміру і відшкодування збитків, завданих енергопостачальнику внаслідок викрадення електричної енергії : постанова Кабінету Міністрів України від 8.02.2006 р. № 122. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
8. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
9. Порядок проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 26.06.2007 р. № 136. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій з визначення суми збитків у разі порушення законодавства у сфері закупівель : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 13.04.2010 р. № 89. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
11. *Бурцев В. В.* Система фінансового контролю / В. В. Бурцев // Современная Россия. Інформаційно-аналітичний портал. – Режим доступу : <http://www.nasledie.ru/schetpal/>.
12. *Вітвицька Н. С.* Контроль і ревізія: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вітвицька, О. Е. Кузьмінська. – К. : КНЕУ, 2000. – С. 93.
13. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
14. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

Надійшла до редколегії 18.02.2013 р.